



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové, v právní věci žalobce **Ing. J.M.**, bytem X, zastoupeného JUDr. Jiřím Machem, advokátem, se sídlem v Jindřichově Hradci, Masarykovo náměstí 1/II, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2016 č.j. 4126/16/5300-21441-708995, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 29. 7. 2014 č.j. 1637774/14/2205-24801-306457, 1637928/14/2205-24801-306457, 1637957/14/2205-24801-306457, 1637987/14/2205-24801-306457, 1638009/14/2205-24801-306457 na daň z přidané hodnoty a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena. Stalo se tak s úvahou, že nebylo prokázáno dodání stavebních prací společností MSD group s.r.o.

Žalobce v žalobě namítá, že správce daně nedostál povinnostem uložených daňovým řádem. Podle žalobce byly důkazy hodnoceny jednostranně a neobjektivně v neprospěch

daňového subjektu, aniž by bylo postupováno dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Tato výhrada se týká hodnocení výpovědi svědků M. D., Z. K., V. R. a P. T., kteří potvrdili, že stavební práce na penzionu v Kunžaku prováděla společnost MSD group s.r.o. Žalovaný přesto těmito výpovědím vytýká, že jsou nekonkrétní a obecné, opomíjí však, že jejich výsledky byly provedeny správcem daně a bylo tedy jeho věcí, aby při jejich provádění postupoval v souladu s § 96 odst. 4 a dosáhl toho, aby výpověď byla úplná a konkrétní. Správce daně při výsledku nedal najevo, že výpověď pokládá za obecnou a nekonkrétní, proto takový nedostatek následně nemůže vytýkat a výpovědi nepřisoudit náležitý důkazní význam. Správce daně měl přihlídnout k tomu, že uvedení svědci vypovídali s časovým odstupem od doby provedení zdanitelného plnění, což mělo vliv na určitost výpovědi. Žalovaný sice připustil, že dílo bylo zhotoveno a předáno, ovšem dílčími změnami v jeho provedení argumentuje v neprospěch věrohodnosti svědeckých výpovědí. Takový způsob hodnocení důkazů považuje žalobce za nesprávný.

Žalobce dále namítá, že žalovaný nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo, zejména se jedná o skutečnosti, na kterých spočívala obžaloba M.D., orgány činné v trestním řízení vycházejí z předpokladu, že společnost MSD group s.r.o. zdanitelná plnění poskytla. Dalšími důkazními prostředky, které měl správce daně vzít v úvahu, jsou vysvětlení podaná orgánům činným v trestním řízení, a to P.T., M.D. a žalobcem. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2Afs 24/2007-119. Žalobce má za to, že žalovaný postup, který je uvedený v citovaném rozsudku, nerespektoval a svědky vyslechnuté v daňovém řízení nekonfrontoval s jejich výpověďmi v trestním řízení. Opomenul tak možnost úplného zjištění skutkového stavu, a postupoval proto v rozporu s § 1 odst. 2 a § 93 daňového řádu.

Žalobce navrhoval přerušování řízení, a to z důvodu probíhajícího trestního řízení. Dle žalobce výsledek řízení u zdejšího soudu je závislý na výsledku trestního řízení, jelikož by bylo v rozporu s principy právního státu, pokud by soud v trestním řízení dospěl k závěru, že M.D. se dopustil trestného činu jednáním za společnost MSD group s.r.o., jestliže tato společnost poskytla zdanitelné plnění žalobci, ze kterého neodvedla daň z přidané hodnoty a zároveň by byl ve správním soudnictví učiněn závěr, že žalobce nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kdy mu zdanitelné plnění nebylo společností MSD group s.r.o. poskytnuto.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Odmítá, že by důkazy byly hodnoceny neobjektivně v neprospěch žalobce. Výpovědi všech svědků se uskutečnily v průběhu odvolacího řízení, při kterých byl přítomen zástupce žalobce, který mohl svědkům klást otázky tak, aby byly osvědčeny žalobcem tvrzené skutečnosti. Zcela liché je tvrzení žalobce, že správce daně měl zajistit, aby byla výpověď svědka úplná a konkrétní. V daném případě bylo na žalobci, aby sám prokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak tvrdí. Podle žalovaného pro existenci nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty je nevýznamné, zda bylo zdanitelné plnění, v tomto případě stavba, předáno společnosti ABC Trepka, když o této skutečnosti není pochyb, ale zda byly stavební práce skutečně dodány žalobci společností MSD group s.r.o. v souladu s předloženými doklady. Tuto skutečnost svědci Z.K. ani V.R. neosvědčili, uvedli, že neměli přístup k dokladům a tak nemohli vypovídat o jejich souladu se skutečností. Rovněž výpověď svědka P.T. nebyla ve vztahu k vyvrácení pochybností správce daně ohledně souladu předložených dokladů se skutečností přínosem. Některá tvrzení svědků pouze podporují pochybnosti správce daně, a to zejména výpověď M.D., který při stavbě penzionu vystupoval za společnost MSD group s.r.o. a měl tedy mít o poskytnutí zdanitelných plněních znalosti. Výpověď M.D. je rozporná, neboť svědek uvedl, že úplně všechny práce prováděl on osobně a na dalším místě uvedl, že práce

byly prováděny formou subdodávky. Svědeckými výpověďmi tedy nebylo prokázáno, že předmětná plnění byla poskytnuta společností MSD group s.r.o. v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Rozhodující bylo pro posouzení věci neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně souladu předložených daňových dokladů se skutečností. Tento soulad nebyl prokázán ani svědeckými výpověďmi ani dokumenty, které byly M.D. předány jeho místně příslušnému správci daně. Pochybnosti o pravdivosti předložených dokladů, ze kterých měl vyplývat nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty, důvodně vznikly a v průběhu daňového řízení nebyly odstraněny.

Daňové povinnosti žalobce a společnosti MSD group s.r.o. vyplývající z předmětného zdanitelného plnění jsou založeny na splnění odlišných podmínek. Pro existenci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, zda faktický průběh předmětných transakcí splňuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pro daňovou povinnost společnosti MSD group s.r.o. však není významné, zda skutečně došlo k poskytnutí zdanitelného plnění, jelikož daň jí byla vyměřena dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je povinna přiznat daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. V tomto případě proto není třeba zkoumat, zda fakticky došlo k poskytnutí jakéhokoli zdanitelného plnění. Na stejném zákonném ustanovení je založena i otázka rozsahu zkrácení daně ve smyslu trestního zákoníku.

Námítka nevyužití důkazů provedených v trestním řízení je bezpředmětná. V daném případě byly provedeny výpovědi navrhovaných svědků správcem daně za přítomnosti zástupce žalobce a nebylo tedy třeba využívat důkazů provedených v trestním řízení. Jestliže v daňovém řízení nebyly využity výpovědi svědků z trestního řízení, je bezpředmětný požadavek žalobce, aby byli svědci v řízení daňovém při jejich výpovědi konfrontováni s jejich výpověďmi z řízení trestního. Napadené rozhodnutí nebylo vydáno na základě výpovědi svědků v různých řízeních, jak tomu bylo v případě řízení, které předcházelo vydání žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2Afs 24/2007-119, a proto nebylo třeba tyto rozpory odstraňovat konfrontacemi výpovědí.

K návrhu na přerušení řízení o žalobě žalovaný uvedl, že výsledek předmětného řízení žádným způsobem nezávisí na tom, zda bude obžalovaný Dušek shledán vinným ze spáchání trestného činu či nikoliv. Daňová povinnost žalobce žádným způsobem nesouvisí s trestní odpovědností žalobcova tvrzeného dodavatele. Ke vztahu trestního řízení vedeného proti M.D. a zdejšího řízení se žalovaný vyjadřoval v bodě 67 a 68 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný proto navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonností.

Ze spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:

U žalobce byla dne 24. 3. 2014 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období březen 2011, květen 2011, červenec 2011, září 2011 a prosinec 2011. Předmětem daňové kontroly byla přijatá zdanitelná plnění od společnosti MSD group s.r.o., deklarovaná na daňových dokladech od dodavatele MSD group s.r.o. č. 111, 42010, 192010, 52011, 332011, kdy předmětem plnění byly provedené práce na penzionu Kunžak.

Žalobce měl v roce 2011 provádět výstavbu penzionu č.p. 193 v Kunžaku pro společnost ABC Trepka s.r.o. a veškeré stavební práce, včetně dodání materiálu, měl mít od společnosti MSD group s.r.o.

Dne 23. 5. 2013 se konalo jednání, při kterém žalobce předložil daňové doklady vystavené společností MSD group s.r.o., výpisy z účtů a daňové doklady, kterými fakturoval práce na penzionu v Kunžaku společnosti ABC Trepka s.r.o. Žalobce vypověděl, že neměl kapacity na provedení stavby, a proto na doporučení známého vybral uvedeného dodavatele, se kterým dříve nespolupracoval. Za společnost MSD group s.r.o. jednal s M.D.. Stavbu zajišťoval stavbyvedoucí V.R.. Práce byly předány žalobci M.D. za kontroly P.T., jednatele společnosti ABC Trepka s.r.o. Žalobce vypověděl, že veškeré práce byly provedeny pracovníky společnosti MSD group s.r.o., kterou byl dodán i veškerý materiál. Daňové doklady byly doručovány poštou. Společnost ABC Trepka s.r.o. provedené práce přebírala od žalobce, žádné reklamace nebyly uplatněny.

Správce daně měl pochybnosti, zda žalobce práce uvedené na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele skutečně přijal, a to v uvedeném rozsahu, druhu a ceně. Pochybnosti vyplývaly ze zjištěných rozdílů v rozpočtových položkách přiložených k daňovým dokladům od společnosti MSD group s.r.o. a k daňovým dokladům pro společnost ABC Trepka s.r.o. Žalobci byla zaslána výzva k prokázání skutečností, na kterou žalobce reagoval. Ve vyjádření uvedl, že byl vyhotoven rozpočet na základě zadavatelské dokumentace a následně v rámci prováděných prací i rozpočet skutečně provedených prací. Podle žalobce veškeré stavební práce i provedené změny byly předávány za účasti investora, dodavatele i subdodavatele a nebyly žádné pochybnosti o výši fakturovaných částkách. Žalobce navrhoval výslech svědků k potvrzení skutečného provedení fakturovaných stavebních prací.

Ze sdělení Úřadu Regionální rady regionu soudržnosti Jihozápad vyplývá, že společnost ABC Trepka s.r.o. obdržela dotaci na přestavbu penzionu v Kunžaku č.p. 193, stavební práce byly až na drobné výjimky provedeny (nebyly provedeny práce v ceně bez daně ve výši 75.646,70 Kč). Podle správce daně tedy fakturace neodpovídala skutečnosti, rozsah provedených prací byl jiný, než uváděl žalobce na vystavených daňových dokladech. Správnosti údajů měly potvrzovat podpisy jednatele společnosti ABC Trepka s.r.o. a žalobce na těchto dokladech a jejich přílohách.

Správce daně si vyžádal rovněž informace ohledně společnosti MSD group s.r.o. od místně příslušného správce daně. Dne 30. 6. 2014 byly na základě dožádání poskytnuty správci daně informace o výsledku šetření k řešeným plněním. Uvedená společnost neprokázala, že zdanitelná plnění na výstupu vykázaná pro žalobce a také pro společnost ABC Trepka s.r.o. byla poskytnuta tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Daň byla u společnosti MSD group s.r.o. vyměřena dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, kdy přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění s tím, že u správce daně přetrvávaly nadále pochybnosti, zda byly předmětné práce přijaty od deklarovaného dodavatele, v deklarovaném rozsahu, druhu a ceně, neboť existoval nesoulad soupisů ve stavebních denících s údaji o provedených pracích na přílohách daňových dokladů. Pochybnosti rovněž vyplývaly o prováděných úhradách deklarovaných prací, a to v souvislosti se změnou bankovních účtů uváděných na daňových dokladech a dále v souvislosti s tím, že úhrady daňových dokladů mezi společností ABC Trepka s.r.o., žalobcem a společností MSD group s.r.o. probíhaly ve stejný den a ve stejné výši. Dle smlouvy o dílo mezi daňovým subjektem a společností ABC Trepka s.r.o. a dle jednotlivých daňových dokladů byla fakturována žalobcem celkem částka 11.509.131 Kč a společností

MSD group s.r.o. byla fakturována žalobci celková částka 10.918.950 Kč. Dle výpisů z bankovního účtu uhradila společnost ABC Trepka s.r.o. žalobci částku 10.918.085 Kč a žalobce společnosti MSD group s.r.o. částku 10.918.950 Kč, tedy ve výši fakturace od společnosti MSD group s.r.o. Správce daně rovněž zjistil, že společnost MSD group s.r.o. převáděla ve dnech, kdy přijala úhrady od žalobce, statisíce korun na účet společnosti ABC Trepka s.r.o. nebo na účet jednatele této společnosti P.T. U správce daně rovněž vznikla pochybnost na základě sdělení místně příslušného správce společnosti MSD group s.r.o., kterému tato společnost neprokázala, že předmětná plnění pro žalobce uskutečnila. Ze zjištění příslušného správce daně rovněž vyplývá, že společnost MSD group s.r.o. fakturovala některé práce jak žalobci, tak i přímo společnosti ABC Trepka s.r.o.

Se žalobcem byla projednána zpráva o daňové kontrole a dne 29. 7. 2014 byly vydány dodatečné platební výměry. Žalobce se proti platebním výměrům odvolal. V rámci doplnění odvolacího řízení byly provedeny výslechy navržených svědků a rovněž byl ověřen důkaz ohledně doplnění informací, údajů a dokumentů, které v době od podání odvolání dodal M.D. místně příslušnému správci daně.

Správci daně bylo doručeno vyjádření od místně příslušného správce daně společnosti MSD group s.r.o., ze kterého vyplývá, že uvedená společnost podala dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011, kde byla vykázána přijatá zdanitelná plnění ve výši základu daně 1.488.520 Kč a daně v základní sazbě ve výši 297.704 Kč. Místně příslušnému správci daně se nepodařilo zahájit daňovou kontrolu, neboť jmenovaná společnost na výzvu správce daně nereagovala, pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet neodstranila. Správce daně proto nárok na odpočet daně neuznal a vydal platební výměr, který nabyl právní moci. Ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu uvedená společnost neprokázala, že zdanitelná plnění na výstupu vykázaná pro žalobce a pro ABC Trepka s.r.o. byla poskytnuta tak, jak byla deklarována. Vzhledem k tomu, že společnost MSD group s.r.o. tyto daňové doklady vystavila, uvedla na nich daň, byla jí tato daň vyměřena v souladu s § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty.

Jako svědek byl vyslechnut další zaměstnanec žalobce stavbyvedoucí V.R., který vypověděl, že se zúčastnil výstavby penzionu v Kunžaku, kdy konkrétní náplní jeho práce bylo provedení fasády, ostatní věci nezařizoval. Jednotlivé práce na stavbě prováděla firma pana D., pak nějaký subdodavatelé, pan T. „dělal asi sádrokartony“. Ohledně fasády jednal s panem T., většinou se domlouval pan T. s M.D.. Daňové doklady od subdodavatelů neviděl. Ke změně materiálu oproti rozpočtu dle jeho odpovědi došlo stoprocentně, to však mu nepříslušelo kontrolovat. Při jednáních byla dohoda mezi M.D. a P.T..

M.D., zástupce společnosti MSD, group s.r.o., jako svědek vypověděl, že se zúčastnil prací na stavebních úpravách penzionu v Kunžaku v roce 2011, za společnost vystavoval daňové doklady za stavební práce, kontrolu kvality a množství provedených prací kontroloval P.T. a zaměstnanec žalobce. Za společnost MSD group s.r.o. prováděl stavební práce na stavbě přímo M.D. a tyto pak přebíral P.T.. Dodavatelem byl žalobce, na stavbě se však podíleli i jiní dodavatelé, tyto služby byly fakturované společnosti MSD group s.r.o.

Podle žalovaného uvedené výslechy neodstranily pochybnosti správce daně a neprokázaly tvrzení žalobce, že stavební práce byly přijaty od společnosti MSD group s.r.o. a to v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Proto žalobce neprokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti MSD group s.r.o. ohledně stavebních prací byl

uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto bylo odvolání žalobce zamítnuto a prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.r.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Mezi účastníky je v daném případě na sporu, zda žalovaný správně posoudil oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, jestliže neuznal žalobci nárok na odpočet daně deklarovaný dle daňových dokladů od společnosti MSD group s.r.o. ohledně provedení stavebních prací, kdy žalobce prováděl výstavbu penzionu Kunžak pro společnost ABC Trepka s.r.o.

Soud poznamenává, že hlavní podmínkou pro vznik nároku na přiznání nadměrného odpočtu DPH dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého daňového dokladu, nýbrž stav faktický. Povinnost tvrzení i důkazní ohledně výše a účelu zdanitelného plnění spočívá dle § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobci.

Při posouzení dané věci je nutno vyjít z úpravy podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH, kdy konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z daňového řádu. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

Z § 92 daňového řádu vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jestliže to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty), a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, respektive došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek NSS čj. 8Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného

plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnil plátcce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzení právního stavu předkládá (srov. rozsudek NSS čj. 4Afs 295/2015-45).

V daném případě žalobce prokazoval provedení stavebních prací zejména daňovými doklady. Podstatou sporu je posouzení otázky přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4, odst. 5 písm. c) daňového řádu, konkrétně prokázání uskutečnění faktického plnění mezi žalobcem a společností MSD group s.r.o.

Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k uvedeným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu. Správce daně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. např. rozsudek NSS čj. 2Afs 24/2007-119, 9Afs 152/2013-49).

Žalobce má povinnost prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, a to ve smyslu § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Pro existenci nároku na odpočty DPH je tedy zásadní, aby bylo postaveno najisto, který subjekt poskytl zdanitelné plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje.

Žalobce namítá, že správce daně rovněž tak i žalovaný hodnotil důkazy jednostranně a neobjektivně v neprospěch daňového subjektu, aniž by se řídil ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, dle něhož správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tato výtku se týká hodnocení výpovědi svědků M. D., Z. K., V. R. a P. T., kteří potvrdili, že stavební práce prováděla společnost MSD group s.r.o. Žalovaný vytýká těmto výpovědím, že jsou nekonkrétní a obecné, přičemž opomíjí, že jejich výsledky prováděl správce daně a bylo jeho povinností postupovat dle § 96 odst. 4, aby výpověď svědka byla úplná a konkrétní.

Soud ze spisu zjistil, že svědek M.D., P.T., Z.K. i V.R. byli vyslechnuti v přítomnosti zástupce žalobce, který mohl v průběhu svědecké výpovědi klást svědkům otázky, proto je zcela neopodstatněné tvrzení žalobce, že správce daně měl zajistit, aby byla výpověď svědka úplná a konkrétní. Jestliže svědek na otázku správce daně odpověděl zcela obecně, nelze tuto okolnost vytýkat správci daně, jestliže svědek není schopen konkrétně se vyjádřit.

V souvislosti s tím soud poukazuje na § 92 odst. 2 daňového řádu a na § 8 odst. 1 daňového řádu, dle něhož je povinností správce daně dbát o co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností, dále se jedná o povinnost správce daně vypořádat se se všemi

skutkovými okolnostmi bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu a dále je jeho povinností přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tuto povinnost správce daně v daném řízení splnil.

Zcela nepřipadný je odkaz žalobce na § 96 odst. 4 daňového řádu, dle něhož správce daně je povinen poučit svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. V souvislosti s tím soud naopak poukazuje na § 96 odst. 1, dle něhož svědek je povinen vypovídat o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy, musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Jestliže svědkům nebyly známy konkrétní okolnosti, nelze vytýkat správci daně, že svědek nebyl schopen konkrétně odpovědět na otázky správce daně či zástupce žalobce. Svědek vždy vypovídá jen o tom, co věděl a slyšel.

Nedůvodně je žalobcem rovněž namítáno, že mu mělo být správcem daně při výsledku sděleno, že svědecké výpovědi jsou nekonkrétní a obecné. Při výsledku svědka správce daně ještě nehodnotí důkazy, správce daně ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu postupuje poté, kdy má shromážděny všechny důkazy. Teprve poté je možno, aby správce daně posoudil každý důkaz zvlášť a následně i ve vzájemných souvislostech. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že zásada volného hodnocení důkazů dle daňového řádu znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků. To ovšem neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry správce daně musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být také v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, teprve z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů tedy vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, přičemž správce daně není oprávněn k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný po vyhodnocení důkazů připustil, že dílo bylo zhotoveno a předáno, což ovšem není rozhodné, neboť pro existenci nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty je nevýznamné, zda bylo zdanitelné plnění předáno společnosti ABS Trepka, ale zda byly stavební práce skutečně dodány žalobci společností MSD group s.r.o. v souladu s předloženými doklady. Tato skutečnost prokázána nebyla, což vyplývá zejména ze svědecké výpovědi zaměstnance Z.K., který vypověděl, že daňové doklady neviděl, neměl k nim přístup. Zaměstnanec žalobce, svědek V.R., který pracoval jako stavbyvedoucí, rovněž vypověděl, že daňové doklady od subdodavatelů neviděl, zúčastnil se výstavby penzionu, konkrétní jeho náplní bylo provedení fasády, ostatní věci nezařizoval. Z výpovědi svědka P.T., jednatele společnosti ABC Trepka s.r.o. správce daně zjistil, že uvedená společnost byla investorem stavby „penzion čp. 193 v Kunžaku“, kdy stavba byla prováděna dodavatelsky. Svědek nebyl schopen sdělit, kdo a kdy konkrétně prováděl jednotlivé práce, na otázku správce daně, zda M.D. jako zástupce společnosti MSD group s.r.o. prováděl nějaké práce, odpověděl „že se tam občas motal“. Správně byla správcem daně hodnocena výpověď svědka M.D., zástupce společnosti MSD group s.r.o. jako rozporuplná, jestliže svědek uváděl, že všechny práce prováděl on a následně vypověděl, že

stavební práce byly prováděny formou subdodávky. M.D. stavební práce za společnost MSD group s.r.o. předával jednateli společnosti ABC Trepka s.r.o. P.T.. K otázce zástupce daňového subjektu však svědek M.D. vypověděl mimo jiné, že na stavbě se podíleli i jiní dodavatelé služeb, tyto služby byly fakturované společnosti MSD group s.r.o. a generálním dodavatelem bylo stavitelství M. Dále svědek vypověděl, že společnost MSD group s.r.o. má daňové doklady, které vystavila pro žalobce, zahrnuté v přiznání k dani z příjmů a k dani z přidané hodnoty. Svědek T. nevěděl, kdo konkrétně prováděl jednotlivé práce a následně uvedl, že jedním ze subdodavatelů byl M.D., respektive nějaká jeho firma. Rovněž z jeho výpovědi nelze učinit závěr, že M.D. osobně prováděl práce ve větším rozsahu, což je potvrzeno i ze svědecké výpovědi M.D., který vypověděl, že na stavbě pracovali i jiní dodavatelé služeb, kteří tyto služby fakturovali společnosti MSD group s.r.o., přestože nejprve vypověděl, že veškeré práce prováděl sám. S ohledem na obsah těchto svědeckých výpovědí správně správce daně učinil závěr, že výsledky uvedených svědků neodstranily pochybnosti správce daně a neprokázaly tvrzení žalobce, že stavební práce byly přijaty od společnosti MSD group s.r.o., a to v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Na základě těchto svědeckých výpovědí nebyly zjištěny okolnosti ohledně konkrétních obchodních transakcí mezi žalobcem a společností MSD group s.r.o.

Ve správním spise jsou založeny daňové doklady, jejichž součástí je položkový rozpočet, který ovšem nesouhlasí s rozpisem prací, které následně žalobce vyúčtoval společnosti ABC Trepka s.r.o. Žalobce k uvedeným rozporům sdělil, že při vyúčtování daňových dokladů zřejmě k daňovým dokladům byl přiložen původní rozpočet, který byl součástí výběrového řízení. K tomuto tvrzení však žádný důkaz ze strany žalobce předložen nebyl.

Další rozpor byl zjištěn ve svědecké výpovědi V.R., který vypověděl, že jednání probíhala mezi P.T. a M.D., přičemž M.D. vypověděl, že na stavbě nic neověřoval a že práce měly být pro jeho společnost prováděny subdodavatelsky. Dále ze spisu vyplývá, že zápisy o provedení prací ve stavebním deníku nejsou v souladu s údaji o provedených pracích uvedených v přílohách daňových dokladů.

Správce daně rovněž zjistil od místně příslušného správce daně společnosti MSD group s.r.o., že uvedená společnost neprokázala, že zdanitelná plnění na výstupu vykázaná pro žalobce a společnost ABC Trepka s.r.o. byla poskytnuta tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a proto daň byla vyměřena dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedená společnost neprokázala ani nákup subdodávek, které byly vykázané v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011.

Rozdíly v rozpočtových položkách přiložených k daňovým dokladům byly s ohledem na další skutečnosti, a to na podezřelost transakcí mezi žalobcem a společností MSD group s.r.o., nepodávání přiznání k dani z přidané hodnoty společností MSD group s.r.o., fakturace stejných služeb touto společností žalobci i investorovi stavby, důvodem pro pochybnost správce daně, zda obchodní případy proběhly tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalobce neunesl ohledně souladu předložených daňových dokladů důkazní břemeno. Soud proto uzavřel, že žalovaný řádně vyhodnotil provedené důkazy a učinil na základě nich správný závěr, že žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázal, neboť v průběhu daňového řízení pochybnosti správce odstraněny nebyly a nebyl prokázán soulad předložených dokladů se skutečným stavem. Zjednodušeně řečeno, žalobce neprokázal, že plnění deklarované v daňových dokladech se fakticky uskutečnilo.

Nedůvodná je výhrada žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a to zejména k těm skutečnostem, které vyšly najevo v daňovém řízení vedeném proti společnosti MSD group s.r.o., jež vedly k zahájení trestního stíhání M.D..

Ze spisu vyplývá, že místně příslušný správce daně společnosti MSD group s.r.o. podal trestní oznámení, na jehož základě bylo vedeno trestní řízení proti M.D., pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 2. písm. c) trestního zákoníku. Za tento trestný čin byl M.D. i pravomocně odsouzen, což vyplývá z rozsudku, který byl soudu žalobcem předložen. Žalobce se dovolává toho, že ze skutkového stavu v rámci trestního řízení bylo vycházeno z toho, že společnost MSD group s.r.o. žalobci předmětná zdanitelná plnění poskytl.

Shora uvedená výhrada žalobce není důvodná, neboť daňové povinnosti žalobce a společnosti MSD group s.r.o. vyplývající z předmětného zdanitelného plnění jsou založeny na splnění zcela odlišných podmínek. Pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodné, zda faktický průběh předmětných transakcí splňuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Pro daňovou povinnost společnosti MSD group s.r.o. však není významné, zda došlo skutečně k poskytnutí zdanitelného plnění, jestliže, jak bylo zjištěno od místně příslušného správce daně, byla daň vyměřena dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož je povinna přiznat daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. V případě MSD group s.r.o. tedy není třeba zkoumat, zda došlo k poskytnutí zdanitelného plnění či nikoliv. Ze stejného zákonného ustanovení rovněž vyplývá i zkrácení daně dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku.

Zcela nepřípadný je odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 čj. 2 Afs 24/2007, ze kterého vyplývají podmínky, za kterých mohou být listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků v jiných řízeních, využity v daňovém řízení. Z tohoto rozsudku rovněž vyplývá, že jen výpovědi svědků z jiných řízení mohou být za určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí, ovšem nevyplývá z něj povinnost pro správce daně těchto důkazních prostředků využít. Jestliže v daném případě byli svědci vyslechnuti přímo správcem daně, nebyla nutná jejich konfrontace s jejich výpověďmi v řízení trestním. Soud má za to, že předně by měl vždy správce daně svědka vyslechnout, a to s ohledem na dokazované skutečnosti, tedy aby byl výslech vždy proveden s ohledem na doměření daně, kterého se týká. Jestliže v daném případě byly svědecké výpovědi správcem daně provedeny, nebylo nutno využít důkazů z trestního řízení.

Žalovaný v rámci předmětného daňového řízení vycházel z výpovědí svědků, které byly pořízeny před správcem daně, nikoliv z výpovědí svědků z trestního řízení, proto je zcela bezpředmětná námitka žalobce, že měly být výpovědi svědků konfrontovány s jejich výpověďmi z trestního řízení.

Nedůvodný je návrh žalobce na přerušení řízení s ohledem na trestní řízení, které je vedeno pod sp. zn. 5 T 5/2015 u Okresního soudu v Jihlavě s obžalovaným M.D.. Předmětné daňové řízení nesouvisí s trestní odpovědností žalobcova dodavatele M.D., neboť v rámci trestního řízení jsou prokazovány zcela odlišné skutečnosti. Žalobce má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě prokázání skutečného splnění podmínek dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Výsledek trestního řízení M.D. je proto zcela bezpředmětný. V případě rozhodování soudu bylo již pravomocně rozhodnuto v trestním řízení ohledně trestného činu M.D.

Při přezkoumání správních rozhodnutí vychází soud podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování. Řízení před soudem není pokračováním správního řízení a i z toho důvodu nelze brát v úvahu případná nova. Pro prolomení této zásady není důvod, jestliže M.D. bylo na dani vyměřeno, co sám fakturoval. Naproti tomu žalobce získal nadměrný odpočet, avšak neprokázal, že jím tvrzené plnění MSD group s.r.o., ze kterého tento nadměrný odpočet vzešel, se fakticky uskutečnilo.

Soud uzavřel, že námitky žalobce důvodné nejsou, a proto byla žaloba dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy žalovaný, který byl v řízení úspěšný právo na náhradu nákladů řízení nepožadoval, kdy se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 15. února 2017

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra Balejová v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava